

内部控制管制之变迁

——基于诺斯制度变迁理论的描述与分析

陈汉文, 王 冲

(厦门大学 管理学院 福建 厦门 361005)

摘 要: 内部控制管制本质上是一种制度的安排。诺斯的制度变迁框架为分析内部控制管制变迁过程提供了一个很好的理论框架,运用这个框架,可以从产权、国家与意识形态三维度对中美两国内部控制管制变迁进行理论分析。从产权视角看,内部控制信息产权经历了由私有产品变为俱乐部产品,再转为公共产品的过程,该产权的界定提高了社会福利;从国家视角看,内部控制管制均由第一和第二行动集团推动,均衡点是各利益集团政治博弈的结果;从意识形态角度看,内部控制管制受制于意识形态的约束,同时知识存量的发展也构成了管制变迁的基础。

关键词: 内部控制; 制度变迁; 三维分析框架

中图分类号: F230 **文献标识码:** A **文章编号:** 0438-0460(2013)01-0029-08

内部控制管制本质上是一种制度安排。内部控制最初源于企业内部的牵制机制,伴随着审计模式的变革与企业财务舞弊危机的推动,内部控制逐渐进入政府管制的视野。本文以美国和中国为例,以诺斯的制度变迁理论(Davis and North, 1971; North, 1981; 1990)为框架,对内部控制管制变迁予以理论分析。

一、制度变迁理论: 一个三维的分析框架

第一, 产权: 核心问题。企业的本质是契约关系,目标各异的个体(有些可能代表组织)在契约关系框架下达成均衡(Jensen and Meckling, 1976)。在契约框架中,代理成本的高昂使得委托方主要依赖财务信息进行决策及评价代理人的受托责任。财务信息由代理人提供,相对委托人而言,财务信息的可靠性成为降低代理成本的重心。内部控制是为财务报告的可靠性和满足外部使用的财务报表编制符合公认会计原则提供合理保证的一个过程(SEC, 2003),与财务报告的生产过程整合在一起,并对该过程进行监控。从业务流程到财务报告,内部控制构筑成了财务信息可靠性的防线。因此,内部控制信息就成为一种有价值的稀缺的信息资源。North 和 Thomas 认为,制度变迁

收稿日期: 2012-07-08

基金项目: 教育部人文社会科学重点研究基地重大项目“中国上市公司内部控制评价与指数研究”(10JJD630003); 国家留学基金委 2011 年国家建设高水平大学公派留学生项目(留金发[2011]3005 号)

作者简介: 陈汉文,男,重庆人,厦门大学管理学院教授、博士生导师,管理学博士;王冲,男,河南鹤壁人,厦门大学管理学院博士研究生。

• 29 •

的核心问题在于确定产权的归属。有效率的组织需要在制度上作出安排并且确立产权,以创造一种刺激使得个体经济活动产生的私人收益率接近社会收益率(North and Thomas, 1973)。由此,内部控制信息的交换本质上是一种权利的交换,这种权利对所有自己或者他人可能有益也可能有害,内部控制管制变迁正是围绕着内部控制信息产权的争夺而开展的过程。

第二,国家:主体决定产权。国家的主要功能在于不断界定和行使产权(North, 1981)。在内部控制管制中,国家决定了内控信息的产权结构。这是因为,国家是具有“暴力潜能”并在暴力方面具有比较优势的组织,政府颁布法律的强制力决定了国家进行内控制度变迁的交易成本远低于当事人之间谈判的交易费用。内控管制变迁的第一行动集团首先意识到新兴内控制度的潜在利润,而这些潜在利润无法在原有内控制度下获取,他们首先倡议或发起制度变革,以期能够获得这些潜在利润。内控管制变迁的第二行动集团是有权支配制度创新的团体,帮助第一行动集团获取那些潜在利润。前者是内控管制制度变迁的创新者、策划者与推动者,后者是内控管制制度变迁的实施者。变迁的合意性高,变迁的成本就低(布坎南, 1982)。内控管制变迁本身就是对内控信息产权的再分配,所涉及主体之间不可能存在“一致同意”,总有反对力量的存在。交换当事人就会花费一定的资源去影响政治决策者改变制度(North, 1981),因此,内部管制变迁过程必然伴随着国家中各个利益主体的重重博弈。

第三,意识形态:世界观与知识存量。意识形态是由相互关联的,包罗万象的世界观构成的,它必须解释现存的产权结构和交换条件是如何成为更大的制度的组成部分的(North, 1981)。在内控管制制度变迁中,意识形态的功能之一是节约交易成本。意识形态构成了制度变迁的时代环境,促使人们达成对于内部控制的统一认识,克服“搭便车”行为,减少代理成本,从而成为一种节约机制。意识形态在一定程度上还受制于内部控制理论知识的发展,知识会影响观念,进而影响内控信息产权合约议定的成本。这种纯粹知识的发展就是知识存量。知识存量的累积对内部控制管制的长期变迁起了潜移默化的作用(North, 1981)。意识形态和知识存量将内控信息的产权结构及相应的分配方式与价值观嵌入在一起,贯穿了国家不同主体之间博弈的全过程。

总之,国家中的利益主体是内部控制管制变迁的决定性力量,变迁的结果是公司内部控制信息产权的改变和转移,意识形态影响内控制度变迁且贯穿变迁过程的始终,三者构成了一个完整的分析框架。

二、公司内部控制管制变迁:基于美国背景的描述

第一,内部控制管制变迁的初始均衡状态。1929 年的经济大危机导致凯恩斯主义兴起,在证券领域催生了《证券法》(1933)和《证券交易法》(1934)。1931 年厄特马斯(Ultramares)案及 1938 年麦可森·罗宾斯(McKesson & Robbins)案,引发了会计职业界和政府监管机构对独立审计中内部控制问题的关注。审计师发现内部控制制度与财务报告审计之间存在结合的基础,通过内部控制审查,能够节约审计成本,有效地找出审计重点并降低审计风险。制度导向审计模式得以在 20 世纪 40 年代起占据主流。美国注册会计师协会(AICPA)于 1936 年发布了《独立公共会计师对会计报表的审查》,首次提出了审计师应审查企业的内部控制,并认为内部控制是“保护公司现金和其他资产,检查账簿记录的准确性,而在公司内部采用的手段和方法”。审计程序委员会于 1949 年提出了专门报告《内部控制:协调的系统要素及其对于管理层和独立公共会计师的重要性》,并首次给出了内部控制的定义。美国证监会(SEC)在 1940 年的《规则 S-X》中要求审计人员对内部控制进行适当检查,1941 年又对该规则进行了修订,修订后的规则要求审计人员在确定审计范围时,应当考虑内部控制的充分性和完善性。审计程序委员会于 1953 年和 1963 年颁布了《审计程序说

明》第19号和第33号。这一时期的内部控制管制,从产权层面来看,内控信息的产权停留在企业内部,审计师在审计过程中利用内部控制信息;从国家层面来看,内部控制指引多是由行业协会发布,很少上升到法律法规的层面;从意识形态上看,大危机和财务舞弊案让实务界认识到内部控制的重要性,主要集中在审计师如何规范利用内部控制。

第二,内部控制的初步管制阶段。凯恩斯主义财经政策的结果是,二战以后的美国经济得到了长足发展,尤其是20世纪50-60年代的国民生产总值大幅增长。伴随着经济的发展,1969年大陆销售公司案(Continental Vending)及1974年霍齐菲尔德案(Hochfelder)等公司管理人员舞弊案不断出现,完善公司内部控制成为投资者的必然要求。1973年水门事件之后,SEC发现400多家美国公司设有秘密贿赂基金贿赂外国官员,向国会建议强化企业内部会计控制以更好地预防和侦查贿赂(SEC,1976)。参议员Moss提出议案,要求公司内部会计控制需要得到董事会审查和批准,要求审计师验证管理层确认的内部控制是否足够且验证报告应对外披露(Congress,1976)。该议案遭到了AICPA和“八大”(Big-8)的反对,并成功抵制了Moss议案(Shapiro and Matson,2008)。国会最终通过了《反海外贿赂法》(以下简称“FCPA”),要求公司建立内部控制(FCPA第78m条(b)第2款,1977)。^①FCPA的立法目的是为了更好地进行反海外贿赂的侦查工作,因为没有合理、有效的内部控制,检察官将无法轻易地获取管理层违法的证据(Shapiro and Matson,2008)。FCPA并未要求企业对已建立的内部控制进行测试、评估与披露,其关注点仅仅是对于FCPA中反贿赂条款的遵循而非针对财务报告建立完善的内部控制(Shapiro and Matson,2008)。SEC于1979年5月提出一项管制计划,要求公司管理层应对外披露企业内部会计控制报告并要求独立审计师审计(COSO,1992)。该计划遭到了以大公司为首的利益集团的强烈反对意见,甚至有的反对者认为SEC的计划违反了美国宪法(SEC,1980)。该管制计划于1980年被迫放弃。70年代末,美国经济陷入滞胀,新自由主义出现,里根政府要求SEC减少不必要的管制(Reagan SEC Transition Team,1980)。美国审计署(GAO)于1981年宣称因违反FCPA的会计条款而导致的刑事处罚是不合理的,建议国会修改FCPA(GAO,1981),参议院下属的银行、住房和城市事务委员会(BHUC)同年9月提出FCPA中的关于会计控制条款过于含糊,且执行成本过高,建议在不影响FCPA立法精神的基础上,将会计控制条款删除。1988年,国会通过了FCPA的修正案《贸易与竞争法案》(TCA),对于会计控制条款进行了修订^②:除非当事人有意规避内部会计控制,或故意伪造账册或报表,否则不应对其违反FCPA账册和报表或会计条款的行为规定刑事处罚。从1977年的初步管制到1988年的TCA,刚刚起步的内控管制得到了一定程度的放松。

第三,内部控制局部管制阶段。新自由主义的泛滥,金融监管的放松,导致了80年代末至90年代初的储贷危机,新凯恩斯主义抬头。GAO认为,严重的内部控制缺陷导致了184家联邦保险银行破产,建议国会立法,要求加入存款保险的银行必须向联邦存款保险机构提供内部控制报告,

^① FCPA关于内部控制的具体条文:第78m条:定期报告与其他报告(b)报告的形式;账簿、记录及内部会计;指令(2)根据该篇第781款登记的证券发行人,以及依据该篇第780(d)条的要求必须提交报告的发行人都应该:(A)设立并保存账簿、记录和账目,这些资料应该具有合理的具体性,可以准确反映发行人交易和资产处置情况;(B)创建并维持内部会计系统控制,以确保:(I)交易的执行遵循了管理层的一般或具体授权;(II)按照以下标准进行交易记录:A:准许符合财务报表的编制符合普遍公认会计原则或适用于任何上述声明的其他标准B:以维持资产受托责任;(III)只有获得管理层的一般或具体授权后,才能使用资产;(IV)每隔一段合理的时间,就将所记录的资产受托责任与现有资产进行比较,并对差异采取合理的处理措施。

^② 1988年TCA关于会计控制方面的修订:(4)违反以上第二条(指FCPA中的第二条)的都不被追究刑事责任(违反第五款除外);(5)任何人不得明知而故意规避或不执行内部会计控制制度,伪造或篡改任何书籍、记录或账户。

且须经审计师审计,以此作为参加联邦存款保险的条件。GAO 建议,FCPA 未能给投资者提供足够的保护,主要原因在于不要求内控的强制披露,建议国会强制企业披露内部控制(GAO,1989)。最终国会在 1991 年通过了《联邦储蓄保险改进法案》(FDICIA),规定一定规模的联邦储蓄机构向监管机构提供内部控制报告,且须经审计师审计,由此确立了内部控制强制披露的管制方案。美国公共监督委员会(POB)在 1993 年建议所有上市公司公开披露财务报告内部控制的有效性情况,并经审计师出具审计意见(POB,1993),GAO 对 POB 的建议表示认同(GAO,1996),但 SEC 未予采纳。

第四,内部控制全面管制阶段。20 世纪 90 年代,信息技术和网络经济的发展使美国出现了新的繁荣,各种管制制度日益受到反感,政府放松了对金融、会计、审计市场的管制,允许资本可以跨国界跨行业自由流动(葛家澍,2003)。自由主义的再次回归,最终导致了安然、世通等会计舞弊丑闻。GAO 指出,安然事件标志着 SEC 建立的会计行业自我监管体系已经失败(GAO,2002)。2002 年 6 月的世界通信破产案则是彻底打击了投资者对资本市场的信心。尽管大公司和会计职业试图通过政治行动集团对国会施加影响来限制可能面临的监管(Thornburg and Roberts,2008),美国国会还是加速通过了《公众公司会计改革与投资者保护法》(SOX)。SOX 强制要求公司在年度报告中应包含内部控制及其评价(SOX 第 302 节),并要求会计师事务所对公司管理层的内控评价出具鉴证报告(SOX 第 404 节),同时要求 SOX 增加 SEC 的预算和工作人员,加强对市场的监管(SOX 第 601 节)。不过,一些代表大公司利益的议员指出 SOX 过于草率,缺乏深思熟虑(Shapiro and Matson,2008),商务部和一些议员针对 SOX 的内控条款向 SEC 游说,要求豁免 70% 的上市公司遵守该条款,游说团体已成功说服 SEC 延长中小上市公司对内控条款的遵循时间(SEC,2006)。

三、企业内部控制管制变迁:基于中国背景的描述

中国的控制管制变迁推进可分为四个阶段:

企业内部控制管制在新中国成立后的相当长的一段时间内几近空白。具体来看,建国后,伴随着 1956 年三大改造的基本完成,全国范围内建立起了以完全的计划经济体制为核心的意识形态,其强调的是对生产、资源分配以及产品消费事先进行计划,在这种体制下,极大地束缚了企业发展的活力,企业内部控制尚未引起企业和政府的高度重视。除了国务院 1963 年颁布的《会计人员职权试行条例》,该条例部分提到了在工作职责和工作权限等章节体现并强调了监督和制衡的内部控制的思想,是我国内部控制政府管制的雏形。

始于 1978 年的经济体制改革逐渐使我国逐渐形成了计划经济和市场经济某种耦合的意识形态,随着经济活力的日益增加,内部控制的重要性也日渐凸显,直到 1985 年颁布的《中华人民共和国会计法》从会计核算、会计监督、会计机构和会计人员等几大角度进一步将内部控制思想与措施上升到了法律层面。

1992 年,党的十四大确定了社会主义市场经济体制的改革目标,市场经济的主流地位得以确立和加强。伴随着资本市场的不断发展,上市公司的财务舞弊问题也成为亟待解决的问题之一。90 年代早期的“老三案”(深圳原野、海南中水国际、长城机电)和 1997 年后的“新三案”(琼民源、红光实业、东方锅炉新),财务舞弊的频繁发生,为注册会计师职业带来了极大风险。1997 年,财政部颁布了《独立审计准则第 9 号——企业内部控制与审计风险》,其中提到了内部控制结构化概念,指出内部控制的内容包括了控制环境、会计系统和控制程序,在我国第一次确立了内部控制的定义即被审计单位为保证业务活动的有效进行,保护资产的安全和完善,防止、发现纠正错误和舞弊,保证会计资料的真实、合法、完整而制定和实施的政策和程序。与此同时,亚洲金融危机愈演愈烈,中国人民银行为了加强金融风险监管,也在 1997 年相继推出《加强金融机构内部控制的指导原

则》和《关于进一步完善和加强金融机构内部控制建设的若干意见》。进入新世纪以来,企业经营环境日益复杂,伴随美国网络经济泡沫破灭,安然世通等财务丑闻频发,在国内也出现了银广夏和蓝田股份等新一批的财务舞弊案件,沉重地打击了市场投资者的信心。各部委也在此时推出了各自的内部控制相关管制规定。从2001年起,财政部出台了《内部会计控制规范——基本规范》和后续的具体规范;证监会也相继推出了7部有关证券行业和上市公司的内部控制指引或规范;中国人民银行在2002年也颁布了《商业银行企业内部控制指引》;银监会在2004年出台了《商业银行内部控制评价试行办法》和《商业银行市场风险管理指引》。内部控制管制呈现了“百花齐放”的时代特色。这一时期的内部控制管制伴随着市场经济理念日益深入人心,美国先进的内部控制思想逐渐为国人所接受,内部控制开始逐渐应用在不同行业和部门,但内部控制信息产权从企业私有变成了由审计师和企业共有的“俱乐部”产品。

2008年5月22日财政部等五部委联合发布了《企业内部控制基本规范》,该规范基于COSO内部控制框架,并根据我国国情进行本土化改造,按内容可以分为内部环境、风险评估、控制活动、信息沟通与内部监督。五部委要求该规范在2009年7月1日在上市公司范围内施行,并且鼓励非上市的大中型公司执行。执行该规范的企业,必须对于企业内部控制基本情况进行检查和评估,并对内部控制的有效性进行评价,披露内部控制年度自我评估报告。但是在没有任何公示的情况下,财政部悄然推迟了《基本规范》的执行时间,改为2010年1月1日开始执行。时隔两年的2010年4月15日,财政部等五部委又联合发布了《企业内部控制配套指引》(以下简称《配套指引》),该《配套指引》由《企业内部控制应用指引第1号——组织架构》等18项《应用指引》、《企业内部控制评价指引》(以下简称《评价指引》)和《企业内部控制审计指引》(以下简称《审计指引》)组成,其中,《应用指引》主要针对企业如何按照内部控制基本原则合理完善企业内部控制提供指导,《评价指引》主要指导企业应用《基本规范》对内部控制的状况进行自我评价,而《审计指引》主要针对会计师事务所或者注册会计师,指导其进行内部控制审计活动,三者相互联系,不可分割。广泛征求意见的《配套指引》的出台,标志着适应我国企业实际情况、融合国际先进经验的企业内部控制规范体系基本建成(王军,2010)。此次重大的内部控制变革,促使内部控制信息产权由企业内部转向了企业外部,增进了内部控制规范的全球趋同,更体现了符合国情的中国特色。在政府的管制条件下,内部控制信息不再为内部人所独有,这种信息逐渐转化成一种“公共产品”。特别需要指出的是,《企业内部控制基本规范》及其《配套指引》的执行时间进一步推迟,执行范围也出现了变化,原定的2010年1月1日执行改为了2011年1月1日在境内外同时上市的公司施行,自2012年1月1日起扩大到上海证券交易所和深圳证券交易所主板上市公司施行,在此基础上,择机在中小板和创业板上市公司施行,同时鼓励非上市大中型企业提前执行。

四、内部控制管制变迁的初步分析

产权视角:私有——俱乐部——公有。分析中美两国内部控制管制变迁,不难发现,内部控制信息产权大致经历了企业私有、企业和其他主体(审计师或政府)组成的“俱乐部”共有及企业利益相关者公有三个阶段。具体来看,在美国,20世纪30年代以前,内控信息产权停留在企业内部。30年代至70年代之间,随着制度导向审计模式的演进,开始由审计师与企业管理者共用内部控制信息。FCPA要求公司建立内部控制,政府可以更容易地监督检查公司行为,政府进入了“俱乐部”,与管理者、审计师一起分享内部控制信息产权,这样的产权安排避免了国家形象受到损害及持续竞争力受到削弱。到了1991年FDICIA的颁布,FDIC也加入到了“俱乐部”,与其他会员一起分享内部控制信息。此次对内部控制信息产权的界定,目的是通过提高财务报告的监控来减少银

行与利益相关者的信息不对称,加强信贷行业的监管,维护金融市场稳定。2002 年 SOX 的颁布,使得内部控制信息变为共有。在我国,从新中国成立到 90 年代,并没有法律强制要求企业建立内部控制,是否建立以及在哪些方面建立内部控制都由公司管理当局根据需要自主决定,内部控制的建立属于自发性质的,内部控制信息停留在企业内部,为企业内部所私有。此后,伴随着我国制度导向审计的发展,审计师加入“俱乐部”与企业共享内部控制信息产权。2008 年《企业内部控制基本规范》的颁布,企业内部控制信息开始变为公共产品。可见,内部控制管制的变革史本质上是一部内部控制信息产权归属的变迁史。中美两国内部控制管制变迁,使内控信息产权由私有产品变为俱乐部产品再转为公共产品,社会福利得到了优化,相对于管理者私有,该产权界定提高了经济效率,到达了帕累托改进。

国家视角:博弈与政治过程。由国家界定产权效率更高,依靠“暴力优势”可以较小成本地推动制度变迁。假定内部控制管制可以改进社会福利,而管制成本(企业增加的信息生产成本、信息披露成本、法律风险等)由某些主体承担(企业或者会计公司等),当管制成本大于影响内控管制(使管制法律不通过,或即使通过,在执行阶段使之拖延乃至废除)的成本(采取院外活动或政治现金等方法所需的成本)时,这些主体必然采取各种手段影响内部控制管制本身。这就决定了内部控制管制变迁过程必然伴随着各种利益集团的博弈。从管制变迁的推动者来看,美国的政府机构(SEC 或 GAO)充当了制度变迁的第一行动集团,作为拥有法律的制定权的国会成为第二行动集团。在 FCPA 通过时,第一行动集团是 SEC,反对集团通过各种院外活动使 Moss 议案得以破产,最终 FCPA 选取了折衷的管制即要求建立内控,但无需鉴证和披露。随后,GAO 和 BHUC 发起了解脱企业建立内控责任的 TCA 提案并得以通过。1991 年,GAO 充当了强化内控监管的第一行动集团,促进了 FDICIA 的通过。其后,尽管 POB 要求将 FDICIA 在全部上市公司中强制推广内控监管,但未得以实现。直到 21 世纪财务丑闻和信任危机的爆发,GAO 再次作为第一行动集团要求推动全面内控监管,尽管会计行业也试图影响管制,但 SOX 还是得以通过。从管制变迁的反对者(大公司和会计职业利益集团)来看,出于降低自身的法律风险和成本收益的角度提出了对管制的反对意见。管制法案出台前,主要通过院外活动、政治献金及施加压力阻挠法案通过。管制法案出台后,主要采取使法案修订(FCPA 修订案),推迟法案生效时间,寻求豁免(SOX)来限制内控管制的效力。在历次内控管制的重大转折中,国会总是以颁布法案的形式加强或放松管制。表面上,国会是变迁的主体,国会的背后及成员是不同集团的代言人,任何内部控制管制的法案都是各种集团博弈的最终结果。在我国,政府力量相对强大,内部控制管制的变迁是由政府主导完成的。审计师对于内部控制信息的利用是通过中国注册会计师协会(中注协)拟定、财政部颁布的审计准则的形式确立起来的。中注协作为内控管制变革的第一行动集团,财政部作为第二行动集团批准并发布了这一准则。21 世纪以来,我国出台了不少企业内部控制法规,不过法规多局限于某些企业或组织,有很强的行业局限性(陈汉文 2010)。中国企业内部控制标准委员会于 2006 年 7 月的成立,并发布了《企业内部控制规范——基本规范》和 17 个具体规范的征求意见稿。内控标准委员会是第一行动集团,财政部等五部委作为第二行动集团促使《基本规范》及其《配套指引》得以实施,从而全国实现统一的内部控制规范成为可能。但是有趣的是,前已述及,《基本规范》执行时间一再延迟,这可能意味着我国政府在进行内部控制管制的过程中受到了某种压力,如果这一说法是成立的,我们也可以在我国的内控管制中看到企业与政府机构的互动与博弈。

意识形态视角:经济思潮与内控理论发展。意识形态为制度变迁提供了支持的世界观,内部控制管制变迁受制于意识形态。在美国内控管制的演进中,凯恩斯主义与自由主义的交锋,构成了内控管制的生存空间。一是凯恩斯主义本身可以导致内控管制,比如 FCPA 的颁布;二是自由主义可以导致内控管制的放松,比如 TCA 的颁布;三是自由主义泛滥诱发的危机可以导致内控管制,比如

FDICIA 和 SOX。内控管制变迁还受制于知识存量。在制度初始均衡状态时期,抽样方法的发展促进了审计师利用内部控制,当时关于内部控制的知识存量停留在制度导向型审计模式阶段,内部控制的理论发展尚不能支持过多的内控管制。随着内部控制理论的发展,尤其是 COSO1992 年的内部控制整合框架和 2004 年的企业风险管理框架,构造了一个共识性的概念平台,有力地推动了内部控制的评价和披露。这些知识从美国发端,逐渐引入中国,内部控制知识存量的积累构成了内部控制管制的基石,支撑了内部控制的全面管制。此外,在内部控制概念的逐步演进过程中,内控信息经历了从“受托责任观”向“决策有用观”的转变。1936 年和 1949 年 AICPA 的内控定义强化了内控对于保障资产安全、运营效率等受托责任,到了管制后期,内控信息的要求主体逐渐多元化,超出了股东的范围,出现了政府、监管机构乃至广大投资者对于企业内部控制信息的要求。内控信息不再仅仅只提供管理者受托责任的信息,也开始为利益相关者的决策提供依据。COSO1992 内部控制整合框架中提出了“财务报告可靠性”、“法律法规遵循性”等目标,凸显了内控信息的决策有用性,体现了由“受托责任”向“决策有用”的重大转变。这种观念的转变,也要求内控信息必须对外披露。对我国而言,我国的意识形态相对稳定,加上对于内控知识的引进与学习,知识存量的变化构成了我国内控管制的基础。

总之,内部控制管制的变迁过程由国家中的第一和第二行动集团推动,变迁背景是意识形态和内部控制知识存量的积累,变迁的结果是内控信息产权的变更,从私有产品走向公共产品。中美两国内部控制管制的变迁是一种渐进式的变迁,存在着“路径依赖”。从初始均衡状态的无监管到初步监管,局部监管再到最后的全面监管。其间,内控管制条款逐渐严格,没有出现激烈的变化。新的管制脱胎于旧的管制,为解决旧制度的局限性而诞生。路径依赖的背后,则是两国政府对于投资者保护价值取向的认同,这是市场经济的基本精神之一。

参考文献:

- 布坎南, J. M. ,1989 《自由、市场与国家》,吴良健等译. 北京:北京经济学院出版社。
- 陈汉文、董望 2010 《财务报告内部控制研究述评——基于信息经济学的研究范式》,《厦门大学学报》(哲学社会科学版)第3期。
- 葛家澍 2003 《美国安然事件的经济背景分析》,《会计研究》第1期。
- 王军 2010 《在〈企业内部控制配套指引〉发布会上的讲话》,http://www.mof.gov.cn/。
- Congress. 1976 *Foreign Payments Disclosure: Hearing on H. R. 15481 and S. 3664, and H. R. 13870 and H. R. 13953*. Before the House Subcommittee on Consumer Protection and Finance, of the House Committee on Interstate and Foreign Commerce. (House of Representatives, 94th Congress, 2nd Session).
- COSO, 1992 *Internal Control – Integrated Framework: Executive Summary*.
- Davis, L. and North, D., 1971, “Institutions change and American economic growth: A first step towards a theory of institutional innovation”, *The Journal of Economic History*, 30(1): 131 – 149.
- Demsetz H., 1967, “Toward a theory of property rights”, *The American Economic Review*, 57(2): 347 – 359.
- GAO, 1981. *Impact of foreign corrupt practices act on US business. Report to the Congress by the Comptroller General of the United States*. Washington, DC: US General Accounting Office.
- GAO, 1989. *Bank failures: independent audits needed to strengthen internal control and bank management*. Washington, DC: US General Accounting Office.
- GAO, 1996. *The accounting profession*. Washington, D. C.: US General Accounting Office.
- GAO, 2002. *Financial statement restatements: trends, market impacts, regulatory responses, and remaining challenges*. Report to the Chairman, Committee on Banking, Housing, and Urban Affairs, US Senate, US Government Printing Office.
- Jensen, M., and W. Meckling, 1976, “Theory of the firm: managerial behavior, agency cost and ownership structure”, *Journal of Financial Economics*, 3(4): 305 – 360.

- North, C. , and , R .P. Thomas. ,1973 , *The Rise of the Western World* , Cambridge University Press.
- North, C. . ,1981 , *Structure and change in economic history* , W. W. Norton & Company , Inc. , New York.
- North, C. ,1990 , *Institutions , institutional change and economic performance* , Cambridge University Press.
- Public Oversight Board. 1993 , *In the public interest. A special report by the Public Oversight Board of the SEC Practice Section* , AICPA. New York , NY: American Institute of Certified Public Accountants.
- Reagan SEC Transition Team. 1980 , *Final report of SEC transition team (December)* , Washington , DC: Bureau of National Affairs , Inc.
- SEC ,1976 , *Report of the Securities and Exchange Commission on Questionable and Illegal Corporate Payments and Practices*. Washington , DC: Securities and Exchange Commission.
- SEC ,1980 , *Statement of Management and Internal Accounting Control: Withdrawal of Proposed Rules. Accounting Series Release No. 278. 45 FR 40134* , Washington , DC: Securities and Exchange Commission.
- SEC ,2003 , *Management's report on internal control over financial reporting and certification of disclosure in exchange act periodic reports. Release Nos. 33 - 8238; 34 - 47986; IC - 26068; File Nos. S7 - 40 - 02; S7 - 06 - 03* , Washington , DC: Securities and Exchange Commission.
- SEC ,2006 , *Internal control over financial reporting in Exchange Act periodic reports of non - accelerated filers and newly public companies. Release Nos. 33 - 8760; 34 - 54942; File No. S7 - 06 - 03* , Washington , DC: Securities and Exchange Commission.
- Shapiro, B. , and D , Matson. 2008 , "Strategies of resistance to internal control regulation" , *Accounting , Organizations and Society* , 33: 199 - 228.
- Thornburg . S. , and R. Roberts 2008 , "Money , politics , and the regulation of public accounting services: Evidence from the Sarbanes - Oxley Act of 2002" , *Accounting , Organizations and Society* , 33 : 229 - 248.

[责任编辑: 叶颖玫]

Changes of Internal Control Regulation: A Descriptive and Analytical Study of North's Theory of Institutional Changes

CHEN Han-wen , WANG Chong

(School of Management , Xiamen University , Xiamen 361005 , Fujian)

Abstract: Regulation of internal control is essentially an institutional arrangement. North's theory of institutional changes proves a sound theoretical framework for analyzing changes of internal control regulation. We use this framework to conduct a theoretical analysis of changes of internal control regulation in China and America from the property rights , national and ideological perspectives. In terms of property rights , internal control information property changes from proprietary products to club products , and then to public products. Defining this property right has contributed to social welfare. From the national perspective , internal control regulation is promoted by the first and second action group and an equilibrium results from the political game played by all interest groups concerned. In terms of ideology , internal control regulation is subject to ideological constraints. It is also found that the stock of knowledge constitutes the basis of the regulation changes.

Key words: internal control , institutional change , three-dimensional analytical framework